

La générosité s'arrête-t-elle aux frontières nationales ?

Le droit communautaire est parfois décrit comme un droit purement économique dont le seul but serait de favoriser les échanges commerciaux. La réalité est toute autre comme en témoigne un très récent arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 27 janvier 2009 ⁽¹⁾ qui rappelle que le traité de Rome a aussi vocation à s'appliquer à la sphère non marchande.



Hervé Zapf
Avocat associé, membre de
l'IACF, Société d'Avocats PDGB



James du Pasquier
Avocat à la Cour,
Société d'Avocats PDGB



→ Repère :
Lamy Fiscal 2008, § XXXX.

En l'espèce, un conseiller fiscal allemand, M. Hein Persche, avait fait don de matériel médical à un organisme de bienfaisance œuvrant auprès de sa résidence secondaire portugaise. Le droit fiscal allemand et le droit fiscal portugais accordant des réductions d'impôt au titre de dons réalisés au profit d'organismes similaires, ce contribuable avait sollicité au sein de sa déclaration d'impôt allemande le bénéfice de cet avantage fiscal en y joignant les justificatifs prévus par le droit fiscal portugais.

L'administration fiscale allemande a alors refusé d'accorder cette mesure de faveur aux motifs que cette réduction d'impôt était réservée aux seuls organismes établis en Allemagne et que celle-ci ne pouvait pas être accordée en l'absence d'un reçu établi selon les règles allemandes.

Saisi du litige, le juge communautaire devait donc trancher successivement deux questions.

Premièrement, un don effectué par un contribuable d'un État membre au profit d'un organisme à but non lucratif établi dans un autre État membre est-il susceptible d'**ouvrir droit à une réduction d'impôt dans l'État du donataire** ?

Deuxièmement, dans l'affirmative, de quelle manière ce contribuable doit-il **apporter la preuve de l'existence de cet acte désintéressé** et de la réalité du caractère d'intérêt géné-

ral de l'organisme bénéficiaire du don ?

→ Le principe d'une déductibilité des dons transnationaux

Les arguments qui s'opposaient à la reconnaissance de ce principe étaient nombreux. Ceux-ci ont toutefois tous été écartés par la Cour.

L'affirmation de l'application de la libre circulation des capitaux

La première difficulté était due au fait qu'il n'était pas certain que la liberté de circulation des capitaux s'applique au cas particulier. Les différents États membres soutenaient en effet que cette disposition du traité ne vise à protéger que les seuls mouvements de capitaux effectués dans « *l'exercice d'une activité économique ou dans la poursuite d'un objectif économique* ».

Le gouvernement grec, agissant en qualité d'intervenant ⁽²⁾, exposait d'ailleurs qu'en l'espèce la seule liberté qui aurait pu s'appliquer pouvait être la libre circulation des biens puisque les dons avaient été fait sous la forme de la remise de biens meubles.

(1) CJCE, 27 janv. 2009, C 318/07, Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid.

(2) Rappelons que l'article 40 des statuts de la CJCE permet aux États membres et aux institutions communautaires d'intervenir devant la Cour au soutien d'une des parties au litige.

Si le traité de Rome ne comporte effectivement pas de définition des mouvements de capitaux, la Cour a souligné qu'elle avait déjà jugé qu'il convient de se référer aux indices contenus au sein de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988 prise notamment pour préciser le champ d'application de l'article 56⁽³⁾ du traité.

Cette directive citant expressément certaines opérations telles que les dons, le juge en a déduit que ces derniers sont protégés par la libre circulation des capitaux, même s'ils n'ont aucun lien avec une activité économique.

La Cour a écarté enfin l'argumentation présentée par le gouvernement grec en soulignant que la législation allemande ne distinguait pas le cas des dons en nature des dons en numéraire. Il n'existait donc pas de raison spécifique d'appliquer en l'espèce les règles relatives à la libre circulation des biens. Elle confirme ainsi le raisonnement qu'elle avait auparavant tenu dans son arrêt *van Hilten van der Heijden*⁽⁴⁾ relatif à l'application de la libre circulation des capitaux aux successions.

L'application de cette liberté aux organismes exerçant une activité d'intérêt général

Ce deuxième point était plus délicat à trancher. Rappelons que les déductions fiscales octroyées à certains organismes poursuivant des missions d'intérêt général sont souvent justifiées par le fait que cet organisme décharge l'État de l'exercice de ces missions d'intérêt général⁽⁵⁾. Un tel raisonnement est impossible à soutenir si un État membre accorde une déduction d'impôt à un organisme établi dans un autre État qui n'effectue aucune activité d'intérêt général au profit du premier État. L'application de cette liberté est d'autant plus dif-

ficile à mettre en œuvre que **chaque État membre dispose de sa définition spécifique des organismes d'intérêt général.**

La Cour a adopté en la matière une position nuancée.

Ainsi, elle a tout d'abord rejeté de manière catégorique le premier argument en exposant que : « *S'il est légitime pour un État membre de réserver l'octroi d'avantages fiscaux aux organismes poursuivant certains de ses objectifs d'intérêt général [...], un État membre ne saurait toutefois réserver le bénéfice de tels avantages aux seuls organismes établis sur son territoire et dont les activités sont donc susceptibles de le décharger de certaines de ses responsabilités* ».

Les États membres disposent du droit souverain de fixer la liste des organismes à but non lucratif dont les bienfaiteurs sont susceptibles de bénéficier d'un avantage fiscal en vertu de leur législation nationale

Elle réaffirme en ce sens une jurisprudence bien établie consistant à rejeter tout argument justifiant une entrave à la liberté de circulation par un risque de perte de recettes fiscales⁽⁶⁾.

Néanmoins, le juge communautaire admet que les États membres disposent du droit souverain de fixer la liste des organismes à but non lucratif dont les bienfaiteurs sont susceptibles de bénéficier d'un avantage fiscal en vertu de leur législation nationale.

Il est toutefois rappelé que dans le cas où un organisme remplit les critères pour être reconnu comme d'intérêt général au sein de son État et de l'État membre du donateur, et que ces derniers accordent des avantages fiscaux au titre des dons qui peuvent être effectués, il n'y a pas lieu de refuser cette déduction au motif que l'organisme bénéficiaire est établi dans un autre État membre. La Cour

réitère ainsi son considérant de l'arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer* précité.

Cette jurisprudence, si elle ouvre la voie à de nouvelles opportunités aussi bien pour les contribuables que pour les organismes à but non lucratif, pourrait cependant s'apparenter sur certains points à l'ouverture d'une boîte de Pandore tant les difficultés pratiques sont nombreuses.

Il suffit pour s'en convaincre de rappeler, par exemple, les conditions à remplir pour bénéficier en France de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dons faits aux associations. En effet, l'article 200 du CGI permet ainsi de bénéficier d'une réduction d'impôt de 66 % lorsque le don est réalisé au profit d'organismes d'intérêt général à but philanthropique ou social.

L'Administration⁽⁷⁾ rappelle à cet effet que l'organisme bénéficiaire doit notamment effectuer une activité en France et remplir les critères des organismes à but non lucratif.

S'il semble au vu de la jurisprudence communautaire que le critère de l'exercice d'une activité en France n'a plus à être rempli, le critère des organismes à but non lucratif semble plus délicat à démontrer pour une entité de droit étranger.

Rappelons en effet que l'instruction du 18 décembre 2006⁽⁸⁾ comporte des règles strictes notamment en matière de rémunération des diri- ▶

3) CJCE, 16 mars 1999, C222/97, Trummer et Mayer; CJCE, 5 mars 2002, C515/99, Reisch; CJCE, 23 févr. 2006, C-513/03, van Hilten van der Heijden; CJCE, 14 sept. 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer.

(4) CJCE, 23 févr. 2006, C-513/03, van Hilten van der Heijden précité.

(5) Voir le point n° 57 des conclusions de l'avocat général.

(6) CJCE, 7 sept. 2004, C-319/02, Manninen; CJCE, 14 sept. 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer précité.

(7) Doc. adm. 5 B 331, 23 juin 2000 relative aux dons effectués au profit d'organisme d'intérêt général.

(8) Instr. 18 déc. 2006, BOI 4 H 5-06 relative au régime applicable aux organismes à but non lucratif.

geants (comportant entre autres des obligations déclaratives auprès de l'Administration), des conditions spécifiques quant au fonctionnement démocratique de l'organisme ou à l'attribution de ses ressources.

Ainsi, un particulier français qui souhaiterait, comme M. Persche, effectuer un don au profit du même organisme portugais ne pourrait se prévaloir de la jurisprudence communautaire que s'il peut s'assurer que l'organisme respecte les règles précitées du droit français, ce qui n'est nullement certain, notamment si cet organisme rémunère ses dirigeants.

→ Le régime de la preuve applicable aux bénéficiaires de l'avantage fiscal

La preuve du respect de ces conditions était une des objections des États membres. Ceux-ci invoquaient la justification du maintien de l'efficacité des contrôles fiscaux⁽⁹⁾ en affirmant qu'il leur serait très difficile de s'assurer que l'organisme bénéficiaire du don remplissait les conditions prévues par leur législation nationale si ce dernier n'était pas susceptible d'être contrôlé sur leur territoire.

La jurisprudence de la Cour n'admet en principe cette justification que si l'atteinte à la liberté de circulation est « proportionnée ».

En l'espèce, le juge a constaté que cet objectif pourrait être atteint sans qu'il soit nécessaire d'interdire purement et simplement la déductibilité fiscale de tels dons.

Le donateur peut ainsi obtenir auprès de l'organisme bénéficiaire des documents confirmant le montant et la nature du don versé, les objectifs poursuivis par cette entité, des documents certifiant la régularité de la gestion des dons versés les années précédentes ou une attestation certifiant que l'organisme est considéré comme un organisme poursuivant un but d'intérêt au sein de l'État où il est établi.

Ces documents seraient susceptibles de faire l'objet d'un examen attentif de la part des administrations nationales qui pourraient recourir, si nécessaire, à l'assistance administrative⁽¹⁰⁾.

En tout état de cause, les services fiscaux pourraient, s'ils ont des motifs sérieux de considérer que les conditions de déductibilité des dons ne sont pas remplies, refuser d'accorder l'avantage fiscal sollicité.

Gageons qu'en pratique l'Administration n'aura pas à rejeter fréquemment la déductibilité de dons versés au profit d'organismes étrangers.

En effet, il est vraisemblable que les bénéficiaires des dons s'efforceront de coopérer avec les différentes admi-

nistrations fiscales nationales pour démontrer que les dons qu'ils reçoivent ouvrent effectivement droit à déduction, afin de ne pas risquer de tarir leurs sources de revenus.

Les associations et leurs bienfaiteurs sortent ainsi du cadre purement national pour évoluer dans un cadre communautaire.

COMMENTAIRE

Cet arrêt bien que classique sur le fond constitue une nouvelle étape dans la liberté de circulation des capitaux au profit des associations au sein de l'Union européenne. Elle leur reconnaît expressément le droit de délivrer des reçus fiscaux susceptible de permettre à leurs mécènes de bénéficier d'une réduction d'impôt et d'augmenter le montant de leurs dons.

L'application pratique de ces principes sera toutefois probablement de nature à tempérer l'effectivité de cette avancée, jusqu'à un prochain arrêt de la CJCE...

(9) CJCE 15 mai 1997, C-250/95, Futura Participations et Singer; CJCE, 15 juill. 2004, C-315/02 Lenz; CJCE, 18 déc. 2007, C-101/05, Skatteverket.

(10) Prévue au sein de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des différentes conventions fiscales bilatérales entre États membres destinées à lutter contre la fraude fiscale et les doubles impositions.